

La influencia de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente en un entorno post-beps.

[BIB 2016\21290](#)

Guillermo Sánchez-Archidona Hidalgo.

Becario de Investigación del Área de Derecho Financiero y Tributario. Universidad de Málaga

Publicación: Revista Quincena Fiscal num.13/2016 parte Editorial

Editorial Aranzadi, SA, Cizur Menor. 2016.

Resumen

«
»

Palabras clave

Economía digital, comercio electrónico, establecimiento permanente, BEPS..

Digital Economy, E-Commerce, Permanent Establishment, BEPS..

I. Introducción

Durante esta última década se ha producido una revolución en el panorama económico internacional: la globalización, los avances tecnológicos y las tecnologías de la información y de la comunicación (en adelante, TIC) han acarreado numerosos cambios en los modelos de negocio¹.

¹ Prueba de ello es que durante el primer trimestre de 2014, el 98,3% de las empresas españolas con 10 o más empleados disponen de conexión a internet y de ellas siete de cada 10 tienen página *web*. Además, el volumen de negocio generado por ventas mediante comercio electrónico aumentó un 6,7% respecto al año anterior. *Fuente*: Instituto Nacional de Estadística (INE), Encuesta sobre el uso de Tecnologías de la Información y las Comunicaciones (TIC) y del comercio electrónico en las empresas, año 2013 - primer trimestre de 2014.

Las nuevas formas de llevar a cabo la actividad empresarial y la ausencia de barreras al comercio electrónico han provocado que un gran número de empresas creen su propia página *web* y comercialicen sus servicios *online*, y muchas de ellas exclusivamente a través de este medio. Así, el paso de un modelo tradicional de negocio en el que las empresas se establecían en otros países mediante sucursales o filiales ha dejado paso a un asentamiento de estas empresas en «la nube» (*cloud computing*)². En otras palabras, se ha avanzado hacia un modelo basado en la centralización de funciones a nivel regional o global, dando lugar a la economía digital, haciendo surgir nuevos desafíos no contemplados en el sistema tributario que conocemos hoy en día³.

² Extraemos la definición del National Institute of Standards and Technology (NIST) que define *cloud computing* como «aquel modelo que permite el acceso rápido a una masa de recursos informáticos compartidos que pueden ser rápidamente consultados y puestos a disposición de los usuarios con el mínimo esfuerzo por parte de la administración o proveedor de servicios». *Cfr.* SHAKOW, D., «The Taxation of Cloud Computing and Digital Content», *Faculty Scholarship*, núm. 475, 2013, pág. 2.

³ Seguimos lo descrito por DÍAZ-FAES, J.; IRASTOZA, M. y DURÁN, V., «La economía digital y el entorno BEPS» en la obra colectiva SERRANO ANTÓN, F. (Coord.), *Fiscalidad Internacional (II)*, CEF, Madrid, 2015, pág. 1133 donde los autores argumentan que los conceptos clásicos utilizados hasta ahora no resultan aplicables a los nuevos modelos de negocios surgidos de la evolución de las TIC. En este sentido CRUZ PADIAL, I., «Sistema tributario: su falta de adecuación al contexto actual originado por el proceso de globalización económica», *Nueva Fiscalidad*, núm. 9, 2007, pág. 12 ya argumentaba que

en un futuro muy inmediato, la globalización económica podía ser el motivo por el que se desencadenase un proceso de transformación sustantiva en la propia configuración interna de los sistemas tributarios.

En este contexto, nos encontramos en un marco en el que este tipo de prácticas no encuentran un encaje claro ni en la normativa interna de los Estados ni en el plano internacional, y surge la oportunidad para que determinados entes que únicamente operan mediante internet se aprovechen de las lagunas fiscales existentes en los Ordenamientos tributarios de los Estados para provocar conflictos de tributación⁴. Este es el principal problema en el que se ven envueltos los Estados a la hora de frenar el auge de la economía digital: la intangibilidad de muchos de sus elementos y la imprecisión en la creación de la cadena de valor de los productos comercializados vía internet⁵.

⁴ Cfr. CARBAJO VASCO, D., «El Plan de Acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial», *Crónica Tributaria*, núm. 154, 2015, pág. 51 donde argumenta que las empresas multinacionales de carácter digital son las principales beneficiarias del actual sistema internacional tributario, y es por ello por lo que organismos e instituciones internacionales buscan soluciones coordinadas al respecto, entre otras, el Plan de Acción BEPS.

⁵ En el primer decenio del siglo XXI, cuando no se hablaba propiamente de la economía digital, la aparición de internet suponía un punto de conflicto, y aunque se buscaban soluciones al respecto, algunos autores concluían que sería necesario además de adaptar los conceptos clásicos a la realidad virtual, la necesaria actualización tecnológica de las Administraciones tributarias y la provisión de los medios adecuados para llevar a cabo la adaptación que la nueva realidad económica conllevaba. Entre otros, véase GARCÍA NOVOA, C., «Consideraciones sobre la Tributación del Comercio Electrónico (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2001, pág. 21.

Las Administraciones tributarias juegan un papel decisivo. El montante estimado que dejan de ingresar las arcas públicas a consecuencia de la falta de consenso sobre los parámetros de la economía digital merma la capacidad financiera de los Estados⁶. Así, en el contexto internacional numerosas han sido las iniciativas para intentar paliar sus efectos y articular medidas comunes sobre la nueva realidad económica digital⁷.

⁶ En el fondo, el problema de raíz sigue radicando en la persecución del fraude fiscal, algo que a nivel internacional, como argumenta HINOJOSA TORRALVO, J.J., «El fraude fiscal: una lucha de contrastes» en *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal* (Dir.), Edit. Atelier, Barcelona, 2012, págs. 459-472 plantea unas exigencias que sólo un concierto del máximo nivel entre los países más importantes podría procurar algún resultado.

⁷ No ahondamos en la raíz del problema puesto que no es objeto de este trabajo, sin embargo, la competencia fiscal entre jurisdicciones merece una breve mención, definida por MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M., «La competencia fiscal: aproximación general al problema» en la obra colectiva RAMOS PRIETO, J., *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Aranzadi, Navarra, 2014, págs. 87 y siguientes como «el proceso por el cual un grupo de jurisdicciones adoptan un conjunto de medidas tributarias para mejorar su posición competitiva con el fin de atraer o retener las bases imponibles móviles» supone el punto de inicio a raíz del cual hablamos de los problemas de la economía digital y las Administraciones tributarias, ya que precisamente esa competencia fiscal entre jurisdicciones ha propiciado la dificultad en la sujeción de las rentas generadas en «la nube».

En este marco, la OCDE es consciente de los desajustes que provocan, por un lado, las nuevas formas de negocio y la necesidad de articular medidas eficaces frente a los conflictos de tributación que suscitan y, por otro, la diferente configuración de la figura del establecimiento permanente en cada Estado. Entre otras medidas destacables, el *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), impulsado por la Organización para la Cooperación y el Desarrollo Económicos (OCDE) y el G-20, publicado en 2013, pone énfasis en su primera acción sobre esto, lo que engloba bajo el título de «Cómo abordar los desafíos fiscales de la economía digital» desarrollado en el extenso Informe BEPS de septiembre de 2014 (en adelante, Informe BEPS 2014) y cuyas conclusiones aparecen recogidas en el Informe final de la Acción 1ª de BEPS de octubre de 2015 (en adelante, Informe final BEPS)⁸.

⁸ Vid. OCDE (2013) «Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting», *OCDE Publishing*, París; OCDE (2014) «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy», *OCDE Publishing*, París; OCDE (2015) «Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties, Action 15 Final Report», *OCDE Publishing*, París.

II . La economía digital en el marco BEPs

1 . Caracterización de la economía digital

En el contexto internacional actual conviven dos modelos de política económica. Por un lado, el

modelo que ha primado a lo largo de los años anteriores a la consagración de internet y la globalización, que podemos catalogar como «economía pre-globalización» y, por otro, lo que venimos denominando como «economía digital». Cada vez más se afianza la idea de que la economía digital ha englobado los aspectos más relevantes de la economía clásica ya que, como consecuencia de la evolución de los medios tecnológicos, se tiende a la realización de actividades o negocios *online* que mediante una presencia física en un determinado territorio.

Ante tal situación, lo primero que debemos plantearnos es definir qué es la economía digital. La cuestión no es baladí, como formular una respuesta concisa al respecto. La literatura económica se ha pronunciado en numerosas ocasiones sobre el sentido y motivación de este fenómeno. Destacamos la opinión de ZIMMERMANN y KOERNER que la definen como «una economía basada en la digitalización de la información y la infraestructura de información y comunicaciones asociada a la misma»⁹ que es, como afirma DEL AGUILA, el término que mejor define el impacto global de las TIC en la economía, tanto desde el punto de visto macroeconómico como microeconómico¹⁰.

⁹ Cfr. ZIMMERMANN, H.D. y KOERNER, V., «New Emerging Industrial Structures in the Digital the Case of the Financial Industry», *Americas Conference on Information Systems*, Milwaukee, EE.UU., 1999. En el mismo sentido KLING, R., y LAMB, B., «IT and Organizational Change in Digital Economies: A Socio-Technical Approach», *Understanding the Digital Economy: Data, Tools and Research*, Departamento de Comercio de EE.UU., Washington DC, 1999 la conciben como «un conjunto de bienes y/o servicios cuyo desarrollo, producción y venta dependen de las tecnologías digitales».

¹⁰ Cfr. DEL AGUILA, A. R., «Comercio electrónico y estrategia empresarial: hacia la economía digital», *Ra-Ma*, Madrid, 2000, págs. 44-45.

En cualquier caso, tal y como argumentan ÁLAMO CERRILLO y LAGOS RODRÍGUEZ, si bien no existe una definición única de economía digital sí que se puede afirmar que todas ellas la relacionan de una forma u otra con el uso de las TIC y, por tanto, con la relación entre internet, el comercio electrónico y los bienes digitalizables¹¹.

¹¹ Coincidimos con la tesis esgrimida por las autoras en ÁLAMO CERRILLO, R. y LAGOS RODRÍGUEZ, M.^a G., «La economía digital y la posibilidad de fraude fiscal», *Revista de Técnica Tributaria*, enero-marzo, 2015, págs. 135-136 donde precisan que la economía digital tiene cuatro componentes clave: internet; comercio electrónico; contenido digital; y nuevos procesos digitales.

Con base en esta conceptualización, la economía digital se compone de una serie de elementos que, dada su rápida expansión en el contexto económico internacional, podríamos aventurarnos a decir que constituyen los elementos que definirán las transacciones comerciales en los próximos años, a saber¹²:

¹² Extraemos dichas características de OCDE (2014) «Addressing the Tax Challenges...», op. cit., págs. 94-106. Para una mayor profundización, véase BARRENO, M.; FERRERAS, J.; MAS, J.; MUSILEK, A. y RANZ, A., «El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014», *IEF*, Doc. n.º 5/2015, págs. 9-10; DÍAZ-FAES, J.; IRASTOZA, M. y DURÁN, V., «La economía digital...», op. cit., págs. 1134-1136.

Movilidad: en el sentido más amplio de la palabra, ya que esto incumbe tanto a los usuarios como a las funciones comerciales o empresariales que se lleven a cabo, debido a la menor necesidad de contar con personal radicado en un determinado lugar para realizar ciertas funciones; de igual modo abarca a la flexibilidad de elección para ubicar servidores y demás recursos. En relación a los primeros, un mismo usuario puede llevar a cabo distintas operaciones desde su localización y hacer que dichas operaciones se desarrollen en varios países, sin necesidad de estar físicamente localizado en ninguno de estos. En relación a las funciones empresariales, los nuevos modelos de gestión a distancia de la actividad son proclives a su control desde zonas geográficas más alejadas y, por tanto, a gestionar la actividad empresarial a kilómetros de los clientes.

Intangibles: en este supuesto se debe diferenciar entre los activos intangibles necesarios de aquellos que no lo son. Los intangibles son, en su mayoría, piezas fundamentales de la actividad empresarial ya que, debido a su especial configuración, se incurre de forma frecuente en elevadas inversiones en I+D para su creación y desarrollo. Sin embargo, el principal problema que representan en relación con la economía digital son la identificación y cuantificación de su valor puesto que, debido su propia inmaterialidad, las cadenas de valor resultan distorsionadas en cuanto a lo que creación del valor se refiere, es más, puede darse el caso en el que la actividad empresarial centre

exclusivamente su valor en determinados activos intangibles de muy difícil valoración.

Uso de datos y su dependencia: la mayoría de empresas utilizan determinados métodos para captar información relativa tanto a sus clientes como a sus propios proveedores. Sin embargo, dada la enorme utilidad que para las empresas puede tener este sistema -ya que, entre otras cosas, pueden mejorar el servicio frente a clientes o encontrar potenciales brechas de mercado donde interactuar- la dependencia de este sistema de «datos masivos» es absoluta, puesto que son en la actualidad el único método en el que las empresas pueden conocer más sobre sus clientes y proveedores sin necesidad de estar localizados físicamente en ningún territorio geográfico, y por tanto, eso se ve traducido en un descenso en los costes de la actividad empresarial.

Efectos de red: este aspecto ha cobrado enorme relevancia en los últimos años debido a la profunda socialización de internet. Así, vemos cómo las decisiones de un determinado grupo de usuarios pueden influir en la toma de decisiones de otros, como por ejemplo, en las conocidas aplicaciones en las que se registra el número de descargas, «me gusta», o simplemente, de clics sobre un determinado asunto. En este caso, la llevanza de estos métodos *online* facilita enormemente la actividad comercial ya que son los propios usuarios los que, situados en varias partes del mundo, contribuyen a ella.

Difusión de modelos *multi-sided business models*: estos modelos de negocio de carácter poliédrico o multilaterales gozan de gran aceptación entre los usuarios y las empresas a la hora de asentar la actividad empresarial. Así, se caracterizan por la existencia de una plataforma o intermediario común en la que interactúan usuarios conectados a su ordenador desde diversas zonas geográficas del mundo. De este modo, cada uno de ellos lleva a cabo actuaciones que generan efectos colaterales externos positivos o negativos en el otro grupo, y el precio a pagar por cada uno de ellos depende de la naturaleza de los efectos externos¹³. Dicho esto, este sistema de plataformas o intermediarios virtuales gozan de atractivo para los usuarios ya que, desde cualquier parte del mundo, pueden interactuar sin más necesidad que estar conectados a un ordenador, tableta, móvil o análogo con conexión a internet.

Tendencia hacia el monopolio u oligopolio: en estrecha relación con la dependencia de los efectos de red, en multitud de ocasiones se forja un sistema para que la sustitución o la elección por otro similar resulte francamente complicada, por lo que se terminan creando servicios tildados con el apodo de «únicos», y consecuentemente, generan efectos que distorsionan la competencia.

Volatilidad: en este caso, la relación con las barreras de entrada y salida en el plano virtual supone el punto de inflexión. Si hablásemos de un mercado físico en el que estas barreras suponen un verdadero contrapeso a la economía o flujos del mercado, éstas constituirían incentivos para las empresas a la hora de mejorar su capacidad competitiva y, en consecuencia, desplazando a otras del mercado. Sin embargo, debido a la enorme facilidad para sustituir una actividad por otra en «la nube» y el avance de las TIC hace que unas empresas sustituyan a otras que por determinadas razones no han sido capaces de crecer lo suficiente y mantener su cuota de mercado.

¹³ DÍAZ-FAES, J.; IRASTOZA, M. y DURÁN, V., «La economía digital...», op. cit., pág. 1135.

2 . La economía digital y su relación actual con el E-Commerce

La intervención decisiva del fenómeno digital en las transacciones comerciales *online* ha supuesto que la caracterización del *E-Commerce* o comercio electrónico merezca una reflexión, principalmente para aclarar si nos encontramos en la actualidad ante un mismo concepto y si la economía digital ha englobado los aspectos más relevantes del comercio electrónico que se han ido desarrollando durante los últimos años.

La literatura sobre el *E-Commerce* es amplia. Como sabemos, la [Ley 34/2002, de 11 de julio \(RCL 2002, 1744 y 1987 \)](#), de Servicios de la Sociedad de la Información y de Comercio Electrónico (en adelante, LSSICE), aclara que este concepto se encuentra inmerso en otro más amplio que conocemos como «servicios de la sociedad de la información». Así, conforme al articulado de la ley, estos servicios son «aquellos prestados normalmente a título oneroso, a distancia, por vía electrónica

y a petición individual del destinatario».

Entre otras válidas y posibles definiciones, merece destacarse la expuesta por CASANOVA GUASCH que conceptúa al comercio electrónico como «aquel que indique a todas aquellas actividades comerciales que se sirven y hacen uso de las técnicas y herramientas electrónicas con independencia de la forma de cómo se realiza la entrega de los bienes o la prestación de los servicios»¹⁴.

¹⁴ Cfr. CASANOVA GUASCH, «Problemática en la aplicación del concepto de establecimiento permanente a las actividades de comercio electrónico», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 29, 2006, pág. 101-102. Para más detalles, véase SEGARRA TORMO, S., «Nuevas tecnologías y Administración tributaria: experiencia internacional y comunitaria» en la obra colectiva CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de fiscalidad internacional*, IEF, Madrid, 1998, págs. 1179-1181 que establece que el comercio electrónico es «toda forma comercial que utiliza técnicas de comunicación a distancia en formato electrónico basadas en las redes de las telecomunicaciones»; OTERO HIDALGO, C., «El comercio electrónico. Fundamentos y situación en España», *Estudios institucionales*, Madrid, 1998, pág. 28-30 que lo define como «la entrega de información, productos, servicios o pagos por medio de líneas telefónicas, redes de ordenador o cualquier otro medio electrónico»; BORREGO ZABALA, B., «La necesaria adaptación de los tributos a las nuevas tendencias de los negocios electrónicos», en la obra colectiva DELGADO GARCÍA, A.M. (Dir.), «Tributos en la sociedad de la información», *Revista de Internet, Derecho y Política*, núm. 18, págs. 51-59, fecha de consulta: 05/11/2015 que lo define como «aquella forma de transacción comercial en la que un suministrador provee de bienes y servicios a un cliente a cambio de un pago, y donde ambas partes interactúan electrónicamente en lugar de hacerlo por intercambio o contacto físico directo. El comercio electrónico implica la realización de negocios *online* o, lo que es lo mismo, vender y comprar productos y prestar servicios a través de *sites* ubicados en la red».

La OCDE ya se pronunció en 2012 al respecto considerando que la economía digital «está compuesta por los mercados basados en el uso de las tecnologías digitales que facilitan el comercio de bienes y servicios a través del comercio electrónico», si bien distingue entre el concepto de economía digital y comercio electrónico, por lo que siguiendo este criterio, la OCDE aclara que se trata de dos conceptos distintos¹⁵. Posteriormente el Grupo de Trabajo sobre Indicadores para la Sociedad de la Información (GTISI) lo definió como «la compraventa de bienes o servicios realizada a través de redes informáticas mediante métodos específicamente diseñados con el objeto de recibir o hacer pedidos»¹⁶.

¹⁵ Puede consultarse el documento en OCDE (2012) «The Digital Economy, En línea: <>. Fecha de consulta: 12/05/2015.

¹⁶ OCDE (2014), «Addressing the Tax Challenges...», op. cit., págs. 82-83.

Ahora bien, en nuestra opinión resulta indudable que los elementos que configuran el comercio electrónico se enlazan con el concepto y características de la economía digital ya que, en su mayoría, los servicios que se prestan *online* comparten las características propias de ambos fenómenos¹⁷.

¹⁷ A modo de ejemplo, véase el caso de la contratación de un servicio de asesoramiento jurídico integral de un consumidor en España y un profesional con sede física en Finlandia, en el que se está produciendo un contrato por medios electrónicos o telemáticos, realizándose el pago a través de una página *web* cuyo servidor se sitúa en Jersey y los resultados se transmitirán al consumidor mediante *e-mail*. Esta situación se enmarca dentro de una operación de comercio electrónico, al ser un contrato celebrado a través de medios electrónicos o telemáticos conforme a la LSSICE, y además suministra un servicio exclusivamente en «la nube», originando el problema de dónde se ha creado la cadena de valor, ya que aunque el servicio lo reciba un consumidor en España, el profesional tiene su sede física en Finlandia y el medio por el que se ha contratado el servicio tiene su servidor en la isla de Jersey y, como resulta obvio, el problema se enmarca dentro del plano de la economía digital y origina fracturas en las respectivas Administraciones tributarias.

Resulta patente la relación entre ambos conceptos por cuanto la economía digital interactúa en un supuesto en el que se realiza una operación de comercio electrónico. Sin embargo, ¿cuál es el grado de dependencia de la economía digital respecto del comercio electrónico y viceversa? El comercio electrónico, por su propia conceptualización, requiere de una o varias transacciones de bienes o servicios que se realicen *online* y, por tanto, interviene la economía digital. Sin embargo, esta última se manifiesta en muchas otras situaciones en las que no concurren los requisitos necesarios para considerar la transacción como constitutiva de comercio electrónico, ya que puede no producirse una transacción en la red, como por ejemplo, la creación de una página *web* por parte de una empresa para aumentar su volumen de ventas.

3 . La economía digital y el plan BEPs

La economía digital es uno de los grandes problemas del Plan de Acción BEPS debido a que la complejidad de sus elementos no engloba una única acción (acción 1.^a), sino que entra en relación con otras acciones no menos problemáticas como son, entre otras, la de impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente (acción 7.^a)¹⁸.

¹⁸ Vid. OCDE (2013) «Action Plan...», op. cit., pág. 28 donde se recoge en la Acción 7.^a bajo el título «Impedir la elusión artificiosa del estatuto de establecimiento permanente» lo siguiente: «Analizar las cuestiones de derecho internacional público y tributario en relación con el desarrollo de un instrumento multilateral que permita que las jurisdicciones que lo deseen implementen las medidas que se desarrollen en el curso de los trabajos de la erosión de la base imponible y el traslado de beneficios y así enmienden los convenios fiscales bilaterales. Sobre la base de este análisis, las partes interesadas desarrollarán un instrumento multilateral diseñado para ofrecer un enfoque innovador a la fiscalidad internacional, que reflejen la naturaleza rápidamente evolutiva de la economía global y la necesidad de adaptarse rápidamente a esta evolución».

La acción 1.^a del Plan de Acción BEPS se enmarca en un primer bloque (de los cuatro en los que se divide el Plan) relativo a la creación de una coherencia internacional en el Impuesto sobre Sociedades, cuyo título de la acción recoge «Abordar los retos de la economía digital para la imposición» y para llevarlo a cabo se pretende la identificación de las principales dificultades que plantea la economía digital, la aplicación de las actuales normas impositivas internacionales y desarrollar opciones detalladas para abordar estas dificultades con un enfoque holístico, considerando tanto la imposición directa como la indirecta, para lo que sería necesario un análisis exhaustivo de los distintos modelos comerciales de este sector. Para ello, entre otros temas a examinar, se incluyen los siguientes:¹⁹

¹⁹ OCDE (2013), «Action Plan...», op. cit., pág. 17.

La capacidad de una compañía de tener una presencia digital significativa en la economía de otro país sin estar sujeta a imposición debido a la falta de un «nexo» de acuerdo con las normas internacionales actuales;

La atribución de valor creado a partir de la generación de datos comercializables de ubicación relevante mediante el uso de productos y servicios digitales;

La caracterización de los ingresos procedentes de nuevos modelos comerciales;

La aplicación de normas relativas a la fuente y el modo de asegurar la recaudación efectiva del Impuesto sobre el Valor Añadido y otros impuestos indirectos relativos al suministro transfronterizo de bienes y servicios digitales.

En aras de conseguir los objetivos planteados, en septiembre de 2013 se creó el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital (GEFED) -órgano auxiliar del Comité de Asuntos Fiscales de la OCDE- en el que participan países no pertenecientes ni a la OCDE ni al G20 en condición de asociados, cuya finalidad fue la elaboración de un Informe en el que se abordasen los problemas planteados por la economía digital y que propusiese soluciones detalladas al respecto. Así, el Informe BEPS 2014 realiza un profundo análisis de la situación descrita y las posibles vías de solución basadas en recomendaciones a los Estados, lo que a la postre recogería el Informe final BEPS, si bien no adoptó todas las medidas propuestas por el GEFED y que serán objeto de análisis a lo largo de este trabajo.

III . La incidencia de la economía digital en el concepto de establecimiento permanente

1 . Nota sobre el establecimiento permanente

El avance de las TIC y su influencia en las operaciones exclusivamente digitales conllevan situaciones novedosas en las que el concepto actual de establecimiento permanente parece resquebrajarse²⁰ ya que, debido a la imposibilidad de sujeción de las rentas en base al Modelo de Convenio de la OCDE, la capacidad recaudatoria de las Administraciones tributarias se ve mermada y conlleva una pérdida de ingresos fiscales en las arcas públicas.

²⁰ A pesar de esto algunos autores defendían, cuando se globalizó el uso de internet en la primera década del siglo XXI, que

el principio de establecimiento permanente en puridad no se veía alterado por la aparición de internet. Entre otros, ELVIRA BENITO, D., «El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria», *Impuestos*, núm. 16, 2000, pág. 357.

Como sabemos, el Modelo de Convenio de la OCDE en su artículo 5 recoge sobre el concepto de establecimiento permanente lo que ha sido en innumerables ocasiones descrito, es decir, que se trata de un lugar fijo de negocios a través del cual se realiza toda o parte de la actividad económica. En esta definición encontramos los tres elementos característicos del establecimiento permanente: la existencia de un lugar de negocios; que ese lugar debe ser fijo; y que la realización de las actividades empresariales se lleven a cabo mediante ese lugar fijo de negocios.

Los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE son esclarecedores respecto a qué debemos entender por cada uno de estos conceptos²¹:

²¹ Vid. Comentarios al Modelo de Convenio, artículo 5, apartados 5.1.4 y 5.1.5.

Lugar de negocios: abarca cualquier local, instalaciones o medios materiales utilizados para la realización de las actividades de la empresa, sirvan o no exclusivamente a ese fin. Un lugar de negocios puede existir incluso cuando no se disponga ni se necesite local alguno para la realización de las actividades de la empresa, y esta simplemente disponga de cierto espacio²².

Lugar de negocios fijo: entendido como la vinculación entre el lugar de negocios y el punto geográfico determinado. Ello no significa que el equipo que constituye el lugar de negocios tenga que estar materialmente fijado al suelo, basta con que el equipo permanezca en un lugar determinado²³.

Actividad empresarial: constituida como parte de un único proyecto y que forme una unidad comercial coherente, o dicho en otras palabras, autonomía en la prestación o realización de las actividades²⁴.

²² El concepto de lugar fijo de negocios se recoge, entre otras, en la STJUE de 6 de octubre de 2011, Asunto *Stoppelkamp* (C-421/10) como aquel en el que se aprecia una consistencia mínima de la actividad empresarial en un determinado lugar, sin que sea posible considerar que mantener determinados activos muebles sin utilización típica se considere constitutivo de un establecimiento permanente.

²³ SERRANO ANTÓN, F., *Fiscalidad Internacional...*, op. cit., pág. 209 aclara, en relación con la fijeza temporal y su interrelación con la fijeza física, que debe entenderse conjuntamente, es decir, no cabe hablar de un lugar fijo de negocios sin la necesaria permanencia temporal.

²⁴ Vid. STJUE de 26 de marzo de 2006, Asunto *FCE Bank* (C-210/04) donde se recoge este requisito como elemento configurador del establecimiento permanente en tanto en cuanto ello conlleva atribuir las operaciones directamente a éste y no a la matriz o casa central, al igual que dicha autonomía debe conllevar capacidad de gestión mínima independiente al margen de la matriz.

Por otro lado, diversas Directivas europeas recogen otras definiciones propias del establecimiento permanente. La [Directiva 2003/49/CE \(LCEur 2003, 1952 \)](#) del Consejo de 3 de junio de 2003, *relativa al régimen fiscal común aplicable a los pagos de intereses y cánones efectuados entre sociedades asociadas de diferentes Estados miembros* recoge en su artículo 3.c) que es «un centro de actividades fijo, situado en un Estado miembro a través del cual se realice una parte o la totalidad de las actividades empresariales de una sociedad en otro Estado miembro». Asimismo, la [Directiva 2011/96/UE \(LCEur 2011, 2270 \)](#) del Consejo de 30 de noviembre de 2011 *relativa al régimen fiscal común aplicable a las sociedades matrices y filiales de Estados miembros diferentes* lo conceptúa en su artículo 2.2 como «un centro de actividades fijo... en la medida en que los beneficios del centro de actividades estén sujetos a imposición en el Estado miembro en el que está situado en virtud de un tratado bilateral en materia fiscal o, en su defecto, en virtud de la legislación nacional».

A nivel legislativo español, en los términos del [artículo 22.3](#) de la [Ley 27/2014, de 27 de noviembre \(RCL 2014, 1581 y RCL 2015, 341 \)](#) del Impuesto sobre Sociedades, se considera que una entidad opera mediante establecimiento permanente cuando, por cualquier título, disponga fuera del territorio español, de forma continuada o habitual, de instalaciones o lugares de trabajo en los que realice toda o parte de su actividad, o actúe en él por medio de un agente autorizado para contratar, en nombre y por cuenta del contribuyente, que ejerza con habitualidad dichos poderes²⁵.

²⁵ Cfr. GARCÍA PRATS, A., *El establecimiento permanente: análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*, Tecnos, Madrid, 1996, pág. 67 en la que aclara el concepto de EP actual y el momento de incorporación a la normativa interna española mediante la [Ley 41/1964 \(RCL 1964. 1256 , 1706 y RCL 1965. 665 \)](#) y su desarrollo mediante los Decretos 3669/1965, de 9 de diciembre, y el [Decreto 3359/1967, de 23 de diciembre \(RCL 1968. 540 y 746 \)](#), por el que se aprobó el Texto refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades Jurídicas, momento en el que se recoge el concepto «establecimiento permanente» de manera formal tal y como lo conocemos.

2 . Avance hacia nuevos elementos caracterizadores del establecimiento permanente

La necesidad de avanzar ahora hacia un nuevo concepto de establecimiento permanente redefiniendo los elementos que lo configuran resulta imprescindible puesto que conforme a los parámetros actuales (lugar fijo de negocios) parecen no tener cabida las novedosas prácticas basadas en los modelos de negocio virtuales. Como consecuencia del carácter internacional de las transacciones comerciales y el uso de las nuevas tecnologías, el concepto de establecimiento permanente está perdiendo parte de su efectividad²⁶ y resulta necesario el análisis de ciertas casuísticas como, entre otras, la relación entre la página *web* y el servidor y la presencia digital significativa como criterio de sujeción de las rentas en un determinado territorio.

²⁶ Coincidimos con lo descrito por ÁLAMO CERRILLO, R., «La inadecuación del concepto de establecimiento permanente y las propuestas de cambio de la OCDE», *Quincena fiscal*, núm. 5, 2015, pág. 81 donde aclara que se han visto superados los clásicos elementos que definían al establecimiento permanente y que actualmente se traduce en la ineficacia práctica para el gravamen de esas rentas.

2.1 . La página web y el servidor

El comercio electrónico planteó la necesidad de clarificar si determinadas fórmulas o mecanismos para desarrollar una actividad económica constituyen una base fija de negocios y, como argumenta CALDERÓN CARRERO, la principal cuestión reside en dilucidar si una *web site* (página web) y un *server* (servidor) constituyen un establecimiento permanente en el sentido del artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE²⁷.

²⁷ Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M., «El criterio de reparto de poder tributario: la noción de establecimiento permanente del artículo 5 del modelo de convenio de doble imposición» en la obra colectiva CARMONA FERNÁNDEZ, N. (Coord.), *Convenios Fiscales Internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Ciss, Madrid, 2014, pág. 193.

En los últimos años ha aumentado la actividad comercial mediante la venta de bienes y servicios a través de páginas *web*. Dicho esto, ¿constituye una página *web* un establecimiento permanente en un determinado territorio? La cuestión no es baladí, como tampoco las respuestas emanadas desde distintos sectores. Sin embargo, antes de responder a esta cuestión, debemos analizar qué constituye una página *web* y cuáles son los elementos de la misma.

Como aclara CALVO VÉRGEZ al hilo de los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE, si consideramos la página *web* como un elemento intangible cuya constitución se basa en una combinación de datos electrónicos y software, cabe diferenciar el equipo informático susceptible de quedar ubicado en un lugar y constituir un establecimiento permanente en determinadas circunstancias, y los datos y programas utilizados o almacenados en dicho equipo. Distinto por tanto del concepto de página *web* es el servidor de la misma, ya que uno y otro concepto no tienen por qué coincidir en un mismo espacio físico, es más, puede darse la casuística por la que un servidor radique físicamente en un determinado lugar, y la página *web* que se nutre de dicho servidor radique en otro lugar geográfico e independiente. Así, el servidor sí aparece radicado en un determinado lugar geográfico, y por tanto la consideración del servidor como lugar fijo de negocios adquiere más sentido²⁸.

²⁸ Cfr. CALVO VÉRGEZ, R., «La atribución de beneficios a establecimientos permanentes en el ámbito del comercio electrónico», *REDF*, núm. 146, 2010, pág. 500 donde el autor aclara que tratándose de una página *web* que constituyese una combinación de software y de datos electrónicos, no cabría hablar propiamente de la existencia de un bien tangible, y por ende, carece de sentido su catalogación como establecimiento permanente.

Vista la diferencia entre el servidor y la página *web*, si esta última no aparece físicamente localizada en el lugar del servidor, no podrá constituir un establecimiento permanente, sin embargo el

servidor, debido a la necesidad de estar localizado en un determinado lugar, sí cumple los requisitos para ser considerado como un establecimiento permanente.

En los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE se discute sobre si el mero uso de equipos informáticos en un país en las operaciones de comercio electrónico podría ser constitutivo de un establecimiento permanente, a lo que los razonamientos esgrimidos establecen lo siguiente.

Si bien la ubicación de un equipo automatizado operado por una empresa puede considerarse como establecimiento permanente en el país donde se localiza, ha de distinguirse entre un equipo informático que puede estar situado en un lugar y constituir un establecimiento permanente en determinadas circunstancias, y los datos y aplicaciones informáticas que se utilizan o almacenan en ese equipo. Por tanto, un ciber sitio no tiene una localización que constituya un lugar de negocio, ya que para las aplicaciones informáticas y los datos contenidos en ella no hay locales, ni maquinaria, ni equipos. Por otra parte, el servidor que almacena el ciber sitio y mediante el cual se accede a él es parte de un equipo con ubicación física, y tal localización de este modo puede constituir un «lugar fijo de negocios» de la empresa que explota el servidor.

Como se aprecia, la diferencia entre un ciber sitio y un servidor es importante, ya que el equipo informático en una ubicación determinada solo puede constituir un establecimiento permanente si se da el requisito de ser fijo y, al mismo tiempo, para que un servidor constituya un lugar fijo de negocios habrá de estar ubicado en un lugar durante un período de tiempo lo suficientemente amplio

²⁹

²⁹ Vid. Comentarios al Modelo de Convenio OCDE, artículo 5, apartado 42.2 - 42.9 donde además, en relación a la presencia física de personal que manipule los equipos informáticos, aclara que no es necesaria la presencia misma de éstos para considerar que una empresa desarrolla total o parcialmente su negocio en ese determinado lugar, aunque si bien es cierto que habrá que estar caso por caso para ver si esa parte de la actividad que la empresa desarrolla online supone una parte esencial e imprescindible de la actividad. Al respecto, Reino Unido formuló una observación según la cual un servidor utilizado por un comerciante minorista por internet, ya sea aisladamente o por medio de varios ciber sitios, no constituye de por sí un establecimiento permanente. De igual modo, Chile y Grecia no se adhieren a todas las interpretaciones recogidas en los párrafos 42.1 a 42.10.

Tradicionalmente se ha entendido que ese requisito de fijeza venía asimilado al hecho de la participación activa en la vida económica de un país. Actualmente podría decirse lo mismo de las páginas *web*, por lo que la cuestión sería: ¿merecen las páginas *web* ser consideradas partícipes de la vida económica de un país cuando el volumen de negocios que genera superan en la actualidad a las sedes físicas radicadas en lugares fijos de negocios?³⁰

³⁰ A lo largo de estos últimos años, como argumenta CALVO VÉRGEZ, R., «La atribución de beneficios...», op. cit., pág. 511 la OCDE se ha resistido a superar un concepto de establecimiento permanente vinculado a la tangibilidad y a la fijeza del lugar donde se realizan los negocios.

No cabe duda que esta cuestión merece una respuesta afirmativa, ya que como afirman GUTIÉRREZ LOUSA y RODRÍGUEZ ONDARZA, una página *web* supone una presencia permanente en la vida económica de un país que puede, en ocasiones, llegar a ser una importante presencia económica³¹. Así, no son extraños los casos de empresas y grupos multinacionales cuya apariencia en un país es notoria y sin embargo las rentas que genera no son gravadas en dicho territorio. Pongámonos en el ejemplo de Amazon, cuya sede física radica en Seattle, EE.UU, y posee *webs* independientes en numerosos países, entre ellos, España. El hecho de que ofrezca una página *web* española a los compradores en España no significa, dada la configuración actual del establecimiento permanente, que esas rentas que genera la página *web* vayan a ser gravadas en España ya que, aunque un usuario en España compre en esa página *web*, seguirá siendo una operación en <<la nube>> cuyos productos finales son entregados a través de servicios de mensajería contratados. Sin embargo, actualmente nadie dudaría que Amazon-España interviene significativamente en la vida económica española³².

³¹ Coincidimos plenamente con la tesis esgrimida por los autores en GUTIÉRREZ LOUSA, M. y RODRÍGUEZ ONDARZA, J.A., «Comercio electrónico y establecimiento permanente», *Impuestos*, núm. 19, 2007, pág. 46. donde se cuestionan que la presencia física siga siendo un requisito imprescindible para participar activamente en la vida económica de un país. En el mismo sentido véase GONZÁLEZ CARCEDO, J., «El comercio electrónico...», op. cit., pág. 38 donde el autor argumenta que si esto es así (la página *web* influye significativamente en la vida económica de un país) y el principio que sustenta la tributación en fuente es el de participación, parece que cumplir con el principio requiere alterar el umbral en la forma sugerida.

³² El ejemplo descrito sobre Amazon sería extensible a otras compañías o grupos multinacionales sobre los que es notorio que llevan años realizando dichas prácticas, como Apple, Google o Starbucks. Véase al respecto VAN DEN HURK, H., «Starbucks contra el pueblo», *Nueva Fiscalidad*, núm. 1-2, 2014, pág. 10 donde el autor describe el descontento social hacia las prácticas tributarias de estos grupos y las soluciones acometidas por parte de los Estados.

Es quizás uno de los mejores ejemplos para exponer cómo una determinada empresa lleva a cabo su actividad fundamental a través de operaciones en <<la nube>> y a pesar de ello no se le considera partícipe activo de la vida económica de un país, lo que pone de manifiesto la obsolescencia del concepto de establecimiento permanente debido a la capacidad que poseen las páginas *web* para deslocalizar su actividad y la influencia que ejercen sobre los consumidores y usuarios.

La doctrina administrativa se ha pronunciado, si bien no son numerosos los asuntos en los que se trata de manera precisa la relación entre una página *web* y el establecimiento permanente. La Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de marzo de 2012 (Caso DELL-España)³³ es muy significativa al respecto.

³³ Anteriormente en el plano comunitario, entre otras destacables, la STJUE de 4 de julio de 1985 (C-168/84), Asunto *Berkholz*, apartados 18-19, el TJUE no se consideró un *server* o página *web* como un establecimiento permanente, dado que no reunían los suficientes medios materiales exigidos a tal efecto.

Los antecedentes nos sitúan en el año 2007 cuando la Administración tributaria española reclamó más de 14 millones de euros al grupo DELL, cuya actividad principal la constituye la fabricación de equipos informáticos y derivados de esa naturaleza (*v. gr.*, portátiles; hardware; software; periféricos).

En el área geográfica europea, concretamente en España, la fábrica es titularidad de una sociedad con residencia fiscal en Irlanda, DPBV. No obstante, la comercialización de los productos la realiza DDD LTD mediante páginas *web*. A su vez, DDD LTD comercializa los productos del grupo DELL en España desde 1995, cuando la entidad DESA, filial del grupo, cedió su cartera de clientes. Además, esta última era propiedad de sociedades residentes a efectos fiscales en EE.UU., siendo una de ellas la matriz del grupo³⁴.

³⁴ Véase para más detalles MARTÍN SANTANA, L., «El concepto de establecimiento permanente al hilo de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de marzo de 2012 (Caso DELL)», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2013, págs. 95-113 donde la autora realiza un profundo análisis del caso.

Por tanto, la Administración tributaria española reclama que durante los años 2000 a 2003 sólo ingresó por estas operaciones lo que la filial española tributaba por una comisión por ventas, y no lo correspondiente a las operaciones del establecimiento virtual que comercializaba en España, reclamando los órganos de gestión e inspección todos los conceptos no ingresados³⁵.

³⁵ Cabe señalar que, como indica CARMONA FERNÁNDEZ, N., «La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas», *Crónica Tributaria*, núm. 145, 2012, pág. 52 la compañía DELL ya se había enfrentado en Noruega a un caso similar al español y en esta ocasión obtuvo un pronunciamiento positivo, ya que no se vio obligada pagar más impuestos en ese país.

Así, la actividad de comercialización de productos DELL en España se realiza en buena medida a través de una tienda virtual, de una página *web* indistinta para todo el mercado español, que permite a todo tipo de cliente acceder a la contratación de dichos productos y servicios complementarios. De este modo, la página *web* se hospeda en un servidor o equipo informático que podrá ser propiedad del operador, o disponer éste de aquel a través de cualquier título jurídico. En conclusión, el TEAC funda su resolución en que la página *web* constituye un establecimiento permanente, no siendo necesaria la presencia en España de un servidor operado directamente por la empresa³⁶.

³⁶ Esta conclusión la funda en una observación del Estado Español a los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE de 2003 y 2005, aunque como afirma MARTÍN SANTANA, L., «El concepto de establecimiento permanente...», *op. cit.*, págs. 104-105, y coincidiendo plenamente con la tesis esgrimida por la autora, estas observaciones fueron retiradas en los Comentarios al Modelo de Convenio de 2010, y no se ha tenido en cuenta el valor del Convenio de doble imposición entre España-Irlanda al respecto, por lo que el criterio empleado por el Tribunal Económico Administrativo Central resulta cuanto menos controvertido.

Al hilo de este asunto debemos mencionar la jurisprudencia señalada por CALDERÓN CARRERO

mediante la Resolución de 12 de abril de 2013 del Kolkata Tax Tribunal (Tribunal de India) en el caso *ITO vs Right Florist Limited* (ITA N.1336/Kol./2011)³⁷. Aquí se consideró que los servicios de publicidad por vía electrónica suministrados por Google Ireland y Yahoo USA a una empresa situada en India no eran gravables en tal país en la medida en que no existía una *business connection* en India ni un establecimiento permanente ya que, siguiendo los Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE en el marco de los Convenios de doble imposición de India con Irlanda y EE.UU., así como el informe de la OCDE del año 2000 denominado «*Clarification on the Application of the Permanent Establishment definition in E-Commerce*»³⁸, un sitio web en sí mismo no constituye un establecimiento en ausencia de un lugar fijo como un servidor situado en India, de manera que éste puede generar un establecimiento permanente si a su vez constituye un lugar fijo de negocios desde el que realiza toda o parte de la actividad económica³⁹.

³⁷ Cfr. CALDERÓN CARRERO, J.M., «Beneficios empresariales (y de navegación) en la obra colectiva CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Convenios fiscales internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Ciss, Madrid, 2015, págs. 193 y ss.

³⁸ Vid. OCDE (2000) «*Clarification on the Application of the Permanent Establishment definition in E-Commerce*», París, de 20 de diciembre.

³⁹ CALDERÓN CARRERO, J.M., «El criterio de reparto del poder...», op. cit., pág. 194.

2.2 . Abandono de la propuesta de establecimiento permanente basado en la presencia digital significativa

Cuando se publicó el Plan de Acción BEPS en septiembre de 2013 muchas eran las voces que reclamaban un nuevo criterio de sujeción para diversas actividades realizadas a través de un establecimiento permanente que se escapaban de la tributación por parte de los Estados. Tanto es así que el Informe BEPS 2014 ahonda profundamente en esta recomendación: la permanencia virtual durante un período de tiempo de una empresa en un territorio como criterio de sujeción de rentas.

Este replanteamiento de los elementos clásicos del establecimiento permanente se debe, como argumenta el Informe BEPS 2014 a, entre otros, estos motivos:

Cada vez existen más posibilidades de que el personal de la empresa, la infraestructura informática y los clientes se encuentren en distintos países lejos del Estado de la fuente⁴⁰; y

En la actualidad es posible participar activamente en la vida económica de otro país sin contar con un lugar fijo de negocios o un agente dependiente allí establecidos⁴¹.

⁴⁰ P. ej.: los contratos pueden ser aceptados de forma automática por programas informáticos, sin necesidad alguna de intervención del personal local.

⁴¹ P. ej.: en el caso de un sitio web de venta minorista que ofrezca una plataforma en la que los clientes pueden examinar y realizar comentarios sobre los productos, las interacciones de dichos clientes con el sitio web pueden multiplicar el valor del mismo para otros clientes al permitirles tomar decisiones informadas y conscientes sobre los productos y encontrar aquellos que mejor se ajusten a sus intereses.

La propuesta de un nuevo nexo en base a una presencia digital significativa cobró especial fuerza dentro del Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital de la OCDE. Con arreglo a esta propuesta, se considera que una empresa que opera mediante actividades digitales totalmente desmaterializadas cuenta con una presencia fiscalmente imponible en otro país en el caso de tener una presencia virtual significativa en la economía de ese país⁴².

⁴² Al hablar de actividades digitales totalmente desmaterializadas, nos estamos refiriendo únicamente a las empresas que precisan de unos mínimos elementos físicos en el Estado de la fuente para realizar sus actividades principales, con independencia de que esos elementos físicos se hallen o no en el Estado de la fuente para realizar actividades secundarias.

Por tanto, los aspectos más relevantes para redefinir los elementos que caracterizan al establecimiento permanente giran en torno a una presencia digital significativa a fin de responder a la naturaleza cambiante en las relaciones con los clientes, sin dejar de apoyarse, al menos en parte, en una presencia física e incluyendo los siguientes criterios:⁴³

43 OCDE (2014) «Addressing Tax Challenges...», op. cit., págs. 157-160.

Las relaciones con los clientes o usuarios durante al menos seis meses, acompañadas de cierta presencia física en el país, de forma directa o por medio de un agente dependiente;

La venta de bienes o servicios por medios que implican una cercanía a los clientes en el país; y

El suministro de bienes o servicios a los clientes radicados en un determinado país fruto de una actividad sistemática de recogida de datos o aportaciones de contenidos por parte de personas situadas en el país en cuestión.

A pesar de ello, tal y como aclara el Informe final BEPS, se abandona la presencia digital significativa de una empresa en un territorio geográfico como criterio de sujeción de las rentas generadas, ya que finalmente no se recomendó su adopción puesto que, entre otras razones:

Se esperaba que las medidas desarrolladas en el marco del Proyecto BEPS tuvieran un efecto decisivo sobre los problemas desarrollados en las restantes acciones del Plan previamente identificados en el ámbito de la economía digital (v. gr., precios de transferencia; abuso de convenio; intangibles);

Que ciertas medidas anti-elusivas atenuasen algunos aspectos de los desafíos fiscales generalizados que surgen en este ámbito; y

Que los impuestos indirectos se aplicasen efectivamente en el país donde se produce el consumo.

Conviene resaltar que únicamente no sólo se ha descartado la introducción de un nuevo nexo o criterio de sujeción en base a una presencia digital significativa, sino también el sometimiento de ciertas transacciones digitales a una retención en la fuente y el impuesto progresivo. No obstante, y como aclara el Informe final BEPS, los países afectados podrán introducir cualquiera de las tres soluciones antes mencionadas en sus respectivas legislaciones nacionales como ulterior garantía en su lucha contra la erosión de bases, siempre que respeten las obligaciones derivadas de los tratados internacionales en vigor, o bien de sus convenios fiscales bilaterales⁴⁴. De este modo: ¿quiere decir esto que un Estado puede incorporar en su legislación interna un criterio de sujeción de rentas que recoja la presencia digital significativa como requisito para considerar que una empresa o grupo actúa mediante un establecimiento permanente? De ser así, ¿el único requisito para entenderlo conforme a los criterios de la OCDE sería el respeto a los convenios fiscales en vigor?

44 OCDE (2015) «Developing a Multilateral Instrument...», op. cit., págs. 14-16.

En cualquier caso, la redacción deja abierta la interpretación, aunque es reseñable que si la OCDE finalmente no recomendó adoptar ninguno de los criterios anteriores sea compatible con la regulación a nivel interno de un Estado que decidiese establecer un criterio de sujeción de rentas considerando a la página *web* como constitutiva de un establecimiento permanente, ya que los problemas que acarrearía serían mayores que una reforma del Modelo de Convenio de la OCDE para adaptarlo a las necesidades actuales, puesto que los Estados gozan de un margen de regulación demasiado amplio y únicamente limitado por los tratados en vigor y, como sabemos, determinados países con una red de Convenios de doble imposición favorables pueden aprovechar dicha situación para agravar el conflicto⁴⁵.

45 Bien conocidas por todos son las estructuras que tuvieron un fuerte auge durante los años 90, como el famoso «Sándwich holandés» y la «Ruta de las Antillas», donde una serie de empresas americanas se aprovecharon de una red de Convenios de doble imposición favorables para evitar la retención en fuente sobre los intereses percibidos desde Estados Unidos. Para más detalles, véase FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2013, pág. 291.

IV . El entorno post-BEPS en la economía digital

La economía digital ha influido de tal modo en la configuración del establecimiento permanente que dos de las cuatro principales conclusiones que se extraen del Informe final BEPS giran en torno

a su posible reconfiguración.

Estas dos principales conclusiones son:

Modificación de la lista de excepciones a la definición de establecimiento permanente a fin de garantizar que toda excepción contemplada en dicha lista esté subordinada a la condición general de que las actividades objeto de excepción tengan un carácter auxiliar o preparatorio, e introducción de un nuevo criterio antifragmentación con fines elusivos que impida acogerse a las excepciones al estatus de establecimiento permanente mediante la fragmentación de las operaciones entre distintas entidades del mismo grupo⁴⁶; y

modificación de la definición de establecimiento permanente para abordar aquellos casos en los que la utilización de mecanismos o estructuras artificiosas para la venta de bienes o servicios de una empresa de un grupo multinacional se traduce, en la práctica, en la celebración de contratos, de modo que habrá que considerar que esas ventas han sido efectuadas por dicha empresa⁴⁷.

⁴⁶ El ejemplo descrito en el Informe hace referencia al supuesto en el que un vendedor en línea de productos tangibles posea un almacén local de grandes dimensiones en el que trabaje un número considerable de empleados y utilice dichas instalaciones con fines de almacenamiento y entrega de bienes o mercancías vendidos en línea a dichos clientes, se considerará constitutivo de un establecimiento permanente.

⁴⁷ De igual modo, el ejemplo recogido trata de un vendedor en línea de productos tangibles o un proveedor en línea de servicios de publicidad hagan uso del equipo de ventas de una filial local para negociar y concluir ventas efectivas de dichos productos o servicios con grandes clientes potenciales y se celebren dichos contratos habitualmente sin efectuar la matriz modificación alguna, circunstancia que determinaría que esta actividad sea constitutiva de un establecimiento permanente de la matriz.

Aun así, las conclusiones recogidas al respecto no han cumplido las expectativas previstas. Las conclusiones que extrae el Grupo de Expertos sobre la Fiscalidad de la Economía Digital y el profundo análisis realizado en el Informe BEPS 2014 esperanzaban un marco donde se le diese una importancia capital al concepto de presencia digital significativa y, a partir de éste, construir unos cimientos sólidos sobre los que ir avanzando para introducir paulatinamente nuevos Comentarios al Modelo de Convenio de la OCDE. Sin embargo, esto no se ha producido, y las explicaciones al respecto de la OCDE dejan en franca evidencia los objetivos pretendidos por el Plan de Acción BEPS, ya que de esta forma se vuelve a dejar en manos de los Estados la articulación de los mecanismos anti-fraude necesarios para implementar BEPS, algo que durante estos últimos años se mostrado insuficiente.

No sólo eso, la idea de modificación de los estándares actuales parece resistirse; muestra de ello es la segunda de las conclusiones mencionadas anteriormente, donde sólo se recomienda modificar la definición del establecimiento permanente para aquellos casos en los que subyazca la celebración de un contrato bajo el uso de estructuras artificiosas, por lo que, si el objetivo final del Plan de Acción BEPS era la modificación de los parámetros actuales de la fiscalidad internacional, parece que, al menos en la economía digital se abandona dicha idea, lo que deja en entredicho la verdadera voluntad de implantar BEPS.

Las cuestiones recién planteadas tienen distintas consecuencias: por un lado, suponen la respuesta frente a las situaciones que requerían de un consenso de los Estados sobre determinados aspectos del fenómeno digital; y por otro, debido al ritmo de cambio de la propia economía digital las conclusiones requieren de una implementación en el tiempo.

El Plan BEPS en su etapa final pretende formular las soluciones necesarias que demandaba la comunidad internacional sobre la economía digital y, como queda demostrado, el trabajo desarrollado en BEPS debe ser implementado en futuros proyectos y completado conforme a la propia evolución de las formas de negocio digitales. Así, las conclusiones del Informe final BEPS alertan del peligro que supondría no continuar con los trabajos llevados a cabo, a la vez que se considera necesario seguir trabajando sobre una serie de aspectos, que son.⁴⁸

⁴⁸ OCDE (2015) «Developing a Multilateral Instrument...», op. cit., págs. 30 y siguientes.

Completar el análisis de los desafíos fiscales generalizados relativos al criterio de sujeción; el

tratamiento de los datos a efectos fiscales; y la calificación de rentas;

Actuar como un centro de asesoramiento sobre economía digital mientras esté en marcha el Proyecto BEPS para garantizar que el trabajo desarrollado en otros ámbitos del Proyecto estudia los problemas BEPS en el contexto digital;

Determinar hasta qué punto el trabajo completado en lo que respecta a las restantes estrategias y recomendaciones del Proyecto BEPS contempla los problemas de erosión de la base imponible y el traslado de beneficios en el ámbito de la economía digital;

Examinar la incidencia económica del Impuesto sobre el Valor Añadido e Impuesto sobre Sociedades, así como su impacto en las distintas opciones para abordar los desafíos fiscales que plantea la economía digital;

Si fuera necesario, adoptar otras medidas en materia de imposición directa para abordar las preocupaciones en torno a las prácticas elusivas BEPS en el contexto digital, tratar de limitar la aplicación de las posibles soluciones a problemas fiscales de gran alcance (ya sea en virtud de convenio de doble imposición en vigor o elaborando normas de derecho interno) ante situaciones en las que surgen tales preocupaciones

A pesar de lo dicho sobre el entorno post-BEPS y las soluciones expuestas, el desarrollo de las conclusiones del Informe final BEPS queda incompleto, fundamentalmente por dos razones: la primera a la propia novedad de las soluciones descritas frente a los desafíos fiscales que plantea la economía digital, ya que el Informe final BEPS se publicó en octubre de 2015 y no existe un margen de reacción para apreciar los resultados y, además, los Estados requieren de un acuerdo y consenso para llevarlo a cabo; y la segunda a que el período 2015-2020 se considera un período de incertidumbre puesto que está prevista la elaboración de otro informe en 2020 sobre los resultados de los trabajos desarrollados hasta ahora en el contexto de la economía digital.

De este modo, para la consecución de los objetivos descritos resulta necesario hacer hincapié en la necesidad del consenso por parte de los Estados, ya que el Plan BEPS pone el foco en las empresas multinacionales como únicas responsables de los problemas por la repercusión que tienen sus estrategias de planificación fiscal agresiva cuando, como resulta lógico, los Estados también tienen responsabilidad en ello⁴⁹, ya que si bien es evidente que las multinacionales articulan su planificación fiscal en la búsqueda de soluciones fiscales más beneficiosas, los Estados deben paliar los efectos que genera que cada uno de ellos fije de manera unilateral el concepto de establecimiento permanente provocando situaciones de doble tributación o ausencia de la misma⁵⁰.

⁴⁹ Cfr. SERRANO ANTÓN, F., «Los aspectos fiscales de los establecimientos permanentes» en la obra colectiva SERRANO ANTÓN F. (Dir.), *Fiscalidad Internacional (I)*, CEF, Madrid, 2015, págs. 247-248 donde el autor argumenta que hasta la fecha, los Estados han llevado a cabo acciones conjuntas dirigidas a establecer unos principios, recomendaciones y normas de carácter internacional que permitan a los países adoptar normas tributarias coordinadas entre sí y, a la vez, desarrollar su propia normativa tributaria y sin embargo, parece que no ha sido suficiente y se requiere un mayor consenso por parte de los Estados.

⁵⁰ Para más detalles véase ÁLAMO CERRILLO, R. y LAGOS RODRÍGUEZ, G., «Necesidad de adaptación de conceptos tributarios a la realidad económica digital», *Quincena fiscal*, núm. 3, 2015, pág. 22 donde las autoras tratan la influencia de la economía digital sobre el concepto de establecimiento permanente y la necesidad inmediata de su reforma.

V . Consideraciones finales

1. Avance acelerado de la economía digital.

La rápida evolución del fenómeno digital pone en evidencia las dificultades que tienen los Estados a la hora de abordar su regulación. Es así como el avance que experimenta la economía digital unido a las fórmulas empleadas por las multinacionales para eludir la tributación mediante actividades virtuales hacen ineficaces los esfuerzos de los Estados en la búsqueda de soluciones coordinadas frente al desafío digital.

2. No hay que combatir la economía digital.

La articulación de soluciones frente a la economía digital requiere de un proyecto coordinado y con unas bases sólidas en el tiempo fundadas en el consenso múltiple entre los Estados. La búsqueda acelerada de soluciones no sólo no está solventando el problema, sino que lo agrava y provoca nuevos focos de conflicto en los que la economía digital persiste y se aferra.

3. Reformulación del concepto de establecimiento permanente en base a las características de la economía digital.

El clamor a lo largo de los años de diversos sectores implicados en el asunto alertan sobre la inmediata y urgente necesidad de adaptar el concepto de establecimiento permanente a la nueva realidad socio-económica, aunque parece ser que de momento la OCDE no está por la labor a tenor del Informe final BEPS que rehúye la adopción del criterio de sujeción de rentas en base a una presencia digital significativa.

4. El necesario abandono del criterio del lugar fijo de negocios en el establecimiento permanente.

La superación por parte de las empresas de la necesidad de estar asentadas en un lugar fijo de negocios conforme al artículo 5 del Modelo de Convenio de la OCDE para considerar que actúan mediante un establecimiento permanente hace necesario, bien una revisión del concepto, bien su flexibilización para calificar como lugar fijo de negocios ciertos asentamientos *web* en los que el volumen de ventas resulte significativo en un determinado territorio.

5. La necesaria cohesión entre los Estados para luchar frente a la economía digital.

Los Estados tienen gran parte de responsabilidad en la consecución de instrumentos y acciones coordinadas frente al fenómeno digital. Los Estados son los primeros interesados en la regulación de este fenómeno y los responsables de actuar de manera coordinada frente a los desafíos actuales y futuros que plantea la economía digital, y eso sólo será posible si aúnan más esfuerzos de cara al futuro para adoptar soluciones conjuntas.

VI. Bibliografía

ÁLAMO CERRILLO, R. y LAGOS RODRÍGUEZ, G., «Necesidad de adaptación de conceptos tributarios a la realidad económica digital», *Quincena fiscal*, núm. 3, 2015.

- «La economía digital y la posibilidad de fraude fiscal», *Revista de Técnica Tributaria*, enero-marzo, 2015.

ÁLAMO CERRILLO, R., «La inadecuación del concepto de establecimiento permanente y las propuestas de cambio de la OCDE», *Quincena fiscal*, núm. 5, 2015.

BARRENO, M.; FERRERAS, J.; MAS, J.; MUSILEK, A. y RANZ, A., «El proyecto BEPS de la OCDE/G20: resultados de 2014», *IEF*, Doc. n.º 5/2015.

BORREGO ZABALA, B., «La necesaria adaptación de los tributos a las nuevas tendencias de los negocios electrónicos» en la obra colectiva DELGADO GARCÍA, A.M., *Tributos en la sociedad de la información*, Revista de Internet, Derecho y Política, núm. 18, fecha de consulta 05/11/15.

CALDERÓN CARRERO, J.M., «Beneficios empresariales (y de navegación)» en la obra colectiva CARMONA FERNÁNDEZ, N., *Convenios fiscales internacionales y Fiscalidad de la Unión Europea*, Ciss, Madrid, 2015.

CALVO VÉRGEZ, R., «La atribución de beneficios a establecimientos permanentes en el ámbito del comercio electrónico», *REDF*, núm. 146, 2010.

CARBAJO VASCO, D., «Fiscalidad y comercio electrónico: impacto de las TIC y de la globalización», *Economía Industrial*, núm. 337, 2001.

«El Plan de Acción de la iniciativa BEPS. Una perspectiva empresarial», *Crónica Tributaria*, núm. 154, 2015.

CARMONA FERNÁNDEZ, N., «La noción de establecimiento permanente en los tribunales: las estructuras operativas mediante filiales comisionistas», *Crónica Tributaria*, núm. 145, 2012.

CASANOVA GUASCH «Problemática en la aplicación del concepto de establecimiento permanente a las actividades de comercio electrónico», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 29, 2006.

CRUZ PADIAL, I., «Sistema tributario: su falta de adecuación al contexto actual originado por el proceso de globalización económica», *Nueva Fiscalidad*, núm. 9, 2007.

DÍAZ-FAES, J.; IRASTOZA, M. y DURÁN, V., «La economía digital y el entorno BEPS» en la obra colectiva SERRANO ANTÓN, F. (Dir.), *Fiscalidad Internacional (II)*, CEF, Madrid, 2015.

DURÁN GONZÁLEZ, V., «Fiscalidad del comercio electrónico. Especial referencia a la atribución de beneficios a establecimientos permanentes en este tipo de operaciones» en la obra colectiva SERRANO ANTÓN, F., *Fiscalidad internacional*, CEF, Madrid, 2005.

ELVIRA BENITO, D., «El concepto de establecimiento permanente ante el comercio electrónico: una revisión necesaria», *Impuestos*, núm. 16, 2000.

FALCÓN Y TELLA, R. y PULIDO GUERRA, E., *Derecho Fiscal Internacional*, Marcial Pons, Madrid, 2013.

GARCÍA NOVOA, C., «Consideraciones sobre la Tributación del Comercio Electrónico (II)», *Quincena Fiscal*, núm. 16, 2001.

GARCÍA PRATS, A., *El establecimiento permanente: análisis jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*, Tecnos, Madrid, 1996.

HINOJOSA TORRALVO, J.J., «El fraude fiscal: una lucha de contrastes» en *Medidas y procedimientos contra el fraude fiscal* (Dir.), Edit. Atelier, Barcelona, 2012.

>HURTADO GONZÁLEZ, J.F., «La aplicación del concepto de establecimiento permanente a la tributación del comercio electrónico», *REDF*, núm. 107, 2000.

KLING, R. y LAMB, B., «IT and Organizational Change in Digital Economies: A Socio-Technical Approach», *Understanding the Digital Economy: Data, Tools and Research*, Departamento de Comercio de EE.UU., Washington DC, 1999.

MACARRO OSUNA, J.M., «Competencia fiscal y comercio electrónico en el IVA» en la obra colectiva RAMOS PRIETO, J., *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Aranzadi, Navarra, 2014.

MARTÍN RODRÍGUEZ, J.M., «La competencia fiscal: aproximación general al problema» en la obra colectiva RAMOS PRIETO, J., *Competencia fiscal y sistema tributario: dimensión europea e interna*, Aranzadi, Navarra, 2014.

MARTÍN SANTANA, L., «El concepto de establecimiento permanente al hilo de la Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central de 15 de marzo de 2012 (Caso DELL)», *Quincena Fiscal*, núm. 18, 2013

LEDESMA, A., «Fiscalidad del comercio electrónico: mito o realidad», *Revista de Contabilidad y Tributación*, núm. 18, 2000

OCDE (2013) «Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting», *OCDE Publishing*, París.

(2014) «Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy», *OCDE Publishing*, París.

(2015) «Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties», *OCDE Publishing*, París.

OTERO HIDALGO, C., *El comercio electrónico. Fundamentos y situación en España*, Estudios

institucionales, Madrid, 1998.

SEGARRA TORMO, S., «Nuevas tecnologías y Administración tributaria: experiencia internacional y comunitaria» en la obra colectiva CORDÓN EZQUERRO, T. (Dir.), *Manual de fiscalidad internacional*, IEF, Madrid, 1998.

SERRANO ANTÓN, F., «Los aspectos fiscales de los establecimientos permanentes» en la obra colectiva SERRANO ANTÓN F., (Dir.) *Fiscalidad internacional (I)*, CEF, Madrid, 2015.

SHAKOW, D., «The Taxation of Cloud Computing and Digital Content», *Faculty Scholarship*, núm. 475, 2013.

VAN DEN HURK, H., «Starbucks contra el pueblo», *Nueva Fiscalidad*, núm. 1-2, 2014.

ZIMMERMANN, H.D., y KOERNER, V., «New Emerging Industrial Structures in the Digital the Case of the Financial Industry», *Americas Conference on Information Systems*, Milwaukee, EE.UU., 1999.